

Audience publique du 27 janvier 2011

Recours formé par
Monsieur ..., ...,
contre un bulletin de l'impôt sur le revenu,
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 26729 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 19 mars 2010 par Maître Clive Godfrey, avocat à la Cour, assisté de Maître Benoît Caillaud, avocat, tous les deux inscrits au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à ..., ..., tendant à l'annulation, sinon à la réformation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2004, émis le 24 décembre 2008 par le bureau d'imposition Luxembourg 10, section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 11 juin 2010 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 9 juillet 2010 par Maître Clive Godfrey assisté de Maître Benoît Caillaud, au nom de Monsieur ... ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 5 octobre 2010 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Benoît Caillaud en ses plaidoiries.

Le 24 décembre 2008, le bureau d'imposition Luxembourg 10, section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le bureau d'imposition », émit à l'égard de Monsieur ..., avocat à la Cour, imposé collectivement avec son épouse, Madame ..., un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2004.

Par courrier du 22 janvier 2009, erronément daté au 22 janvier 2008, Monsieur ... s'adressa au bureau d'imposition pour solliciter « *l'adaptation* » le bulletin de l'impôt sur le revenu émis le 24 décembre 2008 et la prise en compte d'un montant de 16.194,16 euros au titre de revenu net exonéré de son épouse, au lieu du montant de 16.883,58 euros retenu dans le prédit bulletin de l'impôt.

Par courrier du 17 mars 2009, Monsieur ... introduisit une réclamation à l'encontre du prédit bulletin de l'impôt sur le revenu auprès du directeur de l'administration des Contributions directes.

Cette réclamation étant restée sans réponse, Monsieur ... a fait introduire en date du 19 mars 2010 un recours tendant principalement à l'annulation et subsidiairement à la réformation du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2004, émis le 24 décembre 2008.

Encore qu'un demandeur entende exercer principalement un recours en annulation et subsidiairement un recours en réformation, le tribunal a l'obligation d'examiner en premier lieu la possibilité d'exercer un recours en réformation. En effet, dans la mesure où l'article 2 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif dispose qu'un recours en annulation n'est recevable qu'à l'égard des décisions non susceptibles d'un autre recours d'après les lois et règlements, il n'y a pas lieu de statuer sur le recours en annulation lorsqu'un recours en réformation est prévu par la loi.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 3. de la loi précitée du 7 novembre 1996, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre un bulletin de l'impôt sur le revenu, en l'absence d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre ce même bulletin. En l'espèce, le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre subsidiaire. Le recours ayant par ailleurs été introduit dans les délais et formes de la loi, il est recevable. Il n'y a dès lors pas lieu de statuer sur le recours principal en annulation.

A titre liminaire, il convient encore de relever que le demandeur a introduit son recours à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu, émis le 24 décembre 2008, pour l'année 2004, tout en critiquant à travers ses moyens également la détermination du taux d'imposition. Si la détermination du taux d'imposition a été opérée par le bureau d'imposition sur un document séparé, intitulé « *art. 134 LIR : Détermination du taux d'impôt global* », il échec toutefois de constater que le bulletin de l'impôt sur le revenu déféré reprend le taux d'impôt global tel que déterminé par le bureau d'imposition sur le prédit document séparé et renvoie pour les détails du calcul audit document, qui figure, d'ailleurs, en annexe du bulletin de l'impôt déféré. Il s'ensuit que le document séparé, établi par le bureau d'imposition pour déterminer le taux d'impôt global, fait partie intégrante du bulletin déféré et est dès lors également soumis à l'examen du tribunal.

A l'appui de son recours le demandeur fait expliquer qu'il serait avocat à la Cour inscrit au barreau de Luxembourg et percevrait la totalité de ses revenus au Luxembourg. S'il était civilement domicilié au Luxembourg, il serait considéré d'un point de vue fiscal comme résident en Belgique, où résideraient son épouse et ses enfants et ce en vertu de la Convention préventive de la double imposition conclue entre la Belgique et le Luxembourg. Par conséquent, il aurait demandé sur base de l'article 157ter de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le

revenu, désignée ci-après par « LIR », à être assimilé à un résident luxembourgeois pour les besoins du calcul de l'impôt sur le revenu des personnes physiques.

Le demandeur estime qu'en vertu du 1^{er} alinéa de l'article 157ter LIR in fine, les revenus professionnels de son épouse de source belge devraient être pris en compte pour la détermination du taux d'imposition applicable aux revenus de source luxembourgeoise imposables dans son chef. Or, dans le cadre du bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques pour l'année 2004, le montant brut des revenus de son épouse de source belge, diminué des seuls montants minima des forfaits pour frais de déplacement et pour frais d'obtention, auraient été pris en compte, à l'exclusion des montants réellement supportés et payés par son épouse.

En se référant à une circulaire de l'administration des Contributions directes, le demandeur estime que dans le cadre de l'article 157ter LIR, son épouse serait à considérer comme assimilée aux contribuables résidents luxembourgeois et devrait, dès lors, être autorisée à déduire de ses revenus les frais d'obtention en général dès lors qu'ils seraient faits directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver des recettes pour un montant de 2.980,40 euros, les cotisations de sécurité sociale pour un montant de 4.505,64 euros, les cotisations d'assurance-vie pour un montant de 736,18 euros, les cotisations d'un plan d'épargne pension pour un montant de 580 euros ainsi que la retenue à la source opérée en Belgique pour un montant de 1.493,28 euros. Le revenu net de son épouse dont il faudrait tenir compte pour la détermination dans son chef de la base imposable fictive et du taux d'impôt global, ne s'élèverait donc qu'au montant de 7.552,82 euros au lieu du montant de 16.912,32 euros retenus par le bureau d'imposition.

Le délégué du gouvernement répond que pour la détermination des revenus étrangers, le bureau d'imposition aurait tenu compte des dépenses de l'épouse du demandeur dans la mesure où celles-ci auraient été appuyées par des pièces probantes. Ainsi, le bureau d'imposition aurait déduit comme dépenses spéciales dans la rubrique « cotisations selon art. 110, no 1,2 LIR en connexité avec des revenus exonérés » la totalité du montant de 4.505,64 euros payés à titre de cotisations de sécurité sociale. Par ailleurs, le bureau d'imposition n'aurait à juste titre accordé que le minimum forfaitaire en ce qui concerne les frais de déplacement, alors que ces frais n'auraient pas été établis par des pièces à l'appui. De même, le montant des primes d'assurance-vie, ainsi que le plan d'épargne pension, n'auraient pas été prouvés. Enfin, en vertu de l'article 12 alinéa 3 a) LIR les impôts personnels étrangers ne seraient pas déductibles, ni dans les différentes catégories de revenus nets, ni du total des revenus nets. En effet, l'article 13 LIR, cité par le demandeur, serait inapplicable en l'espèce, alors que cette disposition ne viserait que les contribuables résidents.

Dans son mémoire en réplique, le demandeur relève que les revenus imposables et les charges déductibles de son épouse auraient été déclarés en Belgique et que la déductibilité fiscale des dépenses aurait été acceptée par l'administration fiscale belge. Il estime que son épouse ne serait obligée de déclarer ses revenus au Luxembourg que pour déterminer le taux d'imposition applicable aux revenus luxembourgeois. Or, le bureau d'imposition n'aurait jamais réclamé de pièces pour justifier les dépenses spéciales de son épouse, de sorte qu'il n'en aurait pas versées. Il explique que s'il n'avait effectivement pas versé de pièces relatives aux dépenses spéciales de son épouse au bureau d'imposition, il les verserait désormais dans le

cadre de la procédure contentieuse. Enfin, quant à la possibilité de déduire les impôts personnels payés par son épouse en Belgique, il ajoute que les articles 105 (2) 7 LIR et 13 LIR ne s'appliqueraient certes qu'aux résidents luxembourgeois, mais que précisément l'article 157ter LIR prévoirait une assimilation des contribuables non-résidents aux contribuables résidents tant sur le plan de la détermination du revenu imposable que sur celui de la détermination de l'impôt. Ainsi, les articles 13 et 105 (2) 7 LIR seraient applicables en l'espèce.

Quant aux pièces supplémentaires versées en cause par le demandeur, le délégué du gouvernement rappelle de prime abord que le montant de 4.505,64 euros, payé à titre de cotisations de sécurité sociale par l'épouse du demandeur, aurait été pris en compte par le bureau d'imposition. Quant aux cotisations d'assurance-vie, payées par l'épouse du demandeur et que le demandeur entend faire valoir, le délégué du gouvernement précise que celles-ci ne porteraient que sur un montant total de 736,18 euros et non point comme soutenu par le demandeur sur un montant de 4.505,64 euros. Ces cotisations pourraient, selon le représentant étatique, être déduites dans la rubrique des dépenses spéciales, mais uniquement dans les limites du plafond de 672 euros, majoré de son propre montant pour le conjoint ainsi que pour chaque enfant faisant partie du ménage, de sorte qu'en l'espèce, dans la mesure où le contribuable serait rangé dans la classe d'impôt 2.3, le plafond se situerait à $672 \times 5 = 3.360$ euros. Or, étant donné que le bureau d'imposition n'aurait, faute de pièces, accordé que le montant de 1.578,61 euros, il y aurait lieu d'accorder au demandeur le montant de $1.578,61 + 736,18$, soit 2.314,79 euros.

Quant aux paiements effectués par l'épouse du demandeur dans le cadre d'un plan d'épargne pension, le délégué du gouvernement estime qu'étant donné qu'il n'existerait aucun plan épargne-pension au Luxembourg, ces dépenses ne seraient pas déductibles.

Enfin, quant aux charges professionnelles payées par l'épouse du demandeur, le délégué du gouvernement estime en premier lieu que la cotisation de 170 euros payée à l'ordre des médecins serait inférieure au forfait des frais d'obtention de 540 euros, de sorte que ce dernier montant s'y serait substitué. Par ailleurs, le montant de 852 euros, payé pour une assurance destinée à couvrir des petits risques, serait à déduire sous la rubrique des dépenses spéciales, dans la limite du plafond de 3.360 euros, qui ne serait pas encore atteint, de sorte qu'il y aurait lieu d'accorder au demandeur le montant de 852 euros pour obtenir un total final dans la rubrique des dépenses spéciales de $2.314,79 + 852 = 3.166,79$ euros. En dernier lieu, le délégué du gouvernement fait valoir qu'étant donné que l'épouse du demandeur serait salariée, le bureau d'imposition aurait à juste titre, tenu compte des frais de déplacement uniquement qu'à concurrence du forfait de 396 euros.

Les parties en cause sont partant en désaccord sur la question de la détermination du taux d'imposition applicable aux revenus indigènes des époux ... et plus précisément sur la question de savoir si les revenus étrangers des époux ..., à prendre en compte pour la détermination du prédit taux d'imposition, peuvent faire l'objet des déductions prévues par la législation luxembourgeoise et notamment par la LIR.

A titre liminaire, le tribunal constate qu'il n'est pas contesté en cause et il ressort d'ailleurs des pièces versées en cause, que Monsieur ... et son épouse, en tant que résidents belges, ont été admis sur leur demande, à être imposés collectivement et assimilés aux contribuables résidents luxembourgeois, sur le fondement de l'article 24 §4 de la Convention préventive de la double imposition conclue entre la Belgique et le Luxembourg signée le 17 septembre 1970 et approuvée en droit interne par une loi du 14 août 1971, désignée ci-après par « la Convention de 1971 », en raison du fait que Monsieur ... est imposable au Luxembourg du chef d'au moins 50% du total de ses revenus professionnels indigènes et étrangers. Il n'est pas contesté non plus en l'espèce que les revenus réalisés par Madame ..., domiciliée et travaillant en Belgique, sont exonérés de l'impôt au Luxembourg.

Aux termes de l'article 24 §4 de la Convention de 1971 : *« Une personne physique, résidente en Belgique, qui (...) est imposable au Luxembourg du chef de plus de 50 p.c. de ses revenus professionnels, est sur sa demande, imposé au Luxembourg, en ce qui concerne ses revenus y imposables (...) au taux moyen d'impôt qui, compte tenu de sa situation et des charges de sa famille et du total de ses revenus généralement quelconques, lui serait applicable si elle était un résident du Luxembourg ».*

En droit national, l'article 157ter LIR dispose à l'instar de l'article 24 §4 de la convention précitée : *« (1) Par dérogation (...), les contribuables non résidents imposables au Grand-Duché du chef d'au moins 90 pour cent du total de leurs revenus professionnels indigènes et étrangers sont, sur demande, imposés au Grand-Duché, en ce qui concerne leurs revenus y imposables, au taux d'impôt qui leur serait applicable s'ils étaient résidents du Grand-Duché et y étaient imposables en raison de leurs revenus tant indigènes qu'étrangers. Pour l'application de la disposition qui précède, les contribuables mariés ne vivant pas en fait séparés sont imposables collectivement au titre des revenus indigènes. Dans ce contexte, les revenus étrangers des deux époux sont pris en compte en vue de la fixation du taux d'impôt applicable. (...) »*

Il suit des dispositions précitées que les non résidents luxembourgeois peuvent, sur demande, être assimilés aux résidents luxembourgeois, sous condition d'être imposables au Luxembourg du chef d'au moins 90% du total de leurs revenus professionnels indigènes et étrangers. Dans ce cas, les non-résidents seront imposés sur leurs revenus imposables au Luxembourg, aux taux qui leur seraient applicables s'ils étaient des résidents du Luxembourg et y étaient imposables en raison de leurs revenus tant indigènes qu'étrangers.

Partant, pour la détermination du taux d'imposition sont pris en compte tant les revenus étrangers que les revenus indigènes, c'est-à-dire le revenu mondial, des non-résidents assimilés aux résidents sur le fondement de l'article 157ter LIR. Par ailleurs, les revenus étrangers à prendre en compte en vue de la détermination du taux d'impôt global sont déterminés par application des dispositions du droit fiscal luxembourgeois et plus particulièrement de la LIR¹. Dès lors, les revenus étrangers des non-résidents assimilés aux résidents, sont certes imposables à l'étranger et exonérés au Luxembourg, mais ils sont pris en compte au Luxembourg dans le cadre

¹ cf. Cour adm. 28 février 2008, n° 20675C du rôle, Pas. adm. 2009, V° Impôts, n°672

de la détermination du taux d'imposition applicable aux revenus indigènes, et peuvent dans ce cadre bénéficier des déductions fiscales prévues par la législation fiscale luxembourgeoise.

Quant à l'imposition collective des époux non résidents, l'article 157ter alinéa 1^{er} *in fine* LIR dispose qu'ils sont imposables collectivement au titre des revenus indigènes, s'ils ne vivent pas en fait séparés et que, dans ce cas, les revenus étrangers des deux époux sont pris en compte en vue de la fixation du taux d'impôt applicable.

En l'espèce, les époux ... ne sont imposés au Luxembourg qu'en ce qui concerne leurs revenus indigènes, à savoir, les revenus de Monsieur ... réalisés entièrement au Luxembourg. Toutefois, pour la détermination du taux d'imposition applicable aux revenus indigènes des époux ..., les revenus étrangers de Madame sont également pris en compte. Plus concrètement, il ressort des considérations qui précèdent que les époux ..., disposant tant de revenus indigènes, à savoir des revenus de Monsieur ..., travaillant au Luxembourg, que de revenus étrangers, à savoir des revenus de Madame ..., travaillant en Belgique, sont imposés au Luxembourg en ce qui concerne les revenus de Monsieur ..., au taux d'imposition déterminé tant en fonction des revenus de Monsieur ..., que des revenus de son épouse. S'y ajoute que les revenus de Madame ... , en tant que revenus étrangers à prendre en compte pour la détermination du taux d'imposition, sont à déterminer par application des dispositions du droit fiscal luxembourgeois, de sorte qu'ils peuvent faire l'objet des déductions prévues en droit luxembourgeois.

Le demandeur estime pouvoir déduire des revenus étrangers de son épouse, différents paiements effectués par son épouse à savoir : les cotisations de sécurité sociale d'un montant de 4.505,64 euros ; les charges professionnelles réelles, se composant d'une cotisation payée à l'ordre des médecins de 170 euros, d'une cotisation d'assurances petits risques de 852 euros et de frais de déplacement de 1.958,40 euros ; les cotisations d'assurance-vie d'un montant de 736,18 euros ; les cotisations relatives à un plan d'épargne pension d'un montant de 580 euros, ainsi que le montant de 1.493,28 euros correspondant aux impôts retenus à la source en Belgique.

Quant aux cotisations de sécurité sociale d'un montant de 4.505,64 euros, il ressort du document intitulé « *art. 134 LIR : Détermination du taux d'impôt global* », annexé au bulletin de l'impôt sur le revenu déféré que le bureau d'imposition l'a pris en compte pour la détermination du taux d'imposition. Il s'ensuit que ledit moyen est à rejeter pour manquer de pertinence en l'espèce.

Par ailleurs, quant aux cotisations payées au titre d'assurances, il se dégage du mémoire en duplique du délégué du gouvernement que la partie étatique admet la déductibilité, d'une part, des cotisations payées à titre d'assurance-vie, d'un montant total de 736,18 euros (364,34 + 371,84) dans les limites du plafond, majoré selon les dispositions légales et, d'autre part, des cotisations payées à titre d'assurance petits risques d'un montant de 852 euros dans les limites du plafond légal.

Aux termes de l'article 111 (1) a) LIR sont déductibles comme dépenses spéciales « *les primes versées à des compagnies privées (...) à titre d'assurance en cas de vie, de décès, d'accidents, d'invalidité, de maladie ou de responsabilité*

civile ; ». En l'espèce, il ressort des pièces versées en cause et notamment de deux certificats émis par la société de droit belge ..., que le montant total de 736,18 euros a été payé par Madame à titre d'assurance-vie. Aux termes de l'article 111 (2) LIR sont à prendre en considération les primes et les cotisations couvrant les risques et formant l'épargne du contribuable. En l'espèce, il ressort d'un certificat versé en cause par le demandeur et dressé par l'association sans but lucratif ...que le montant de 852 euros a été payé par Madame à titre d'assurances petits-risques. Il s'ensuit que les montants de 736,18 euros et 852 euros sont déductibles des revenus de Madame dans les limites du plafond, majoré le cas échéant, prévu par la loi.

Le recours est partant à déclarer fondé pour autant qu'il vise les frais d'assurance-vie et d'assurance petits risques, par ailleurs acceptés par la partie étatique.

Le demandeur entend par ailleurs déduire des revenus de son épouse, des frais qu'il considère comme constituant des charges professionnelles réelles, à savoir : 170 euros, payés à l'ordre des médecins en Belgique et 1.982,40 euros payés à titre de frais de déplacement.

Aux termes de l'article 105 LIR : *« (1) Sont considérés comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes »*. Les frais payés à titre de cotisation à l'ordre des médecins sont à considérer comme frais d'obtention au sens de l'article 105 LIR précité, ce qui n'est d'ailleurs pas contesté par les parties en cause.

Selon l'article 107 LIR chaque salarié bénéficie d'un minimum forfaitaire de 540 euros à titre de frais d'obtention par année d'imposition.

En l'espèce, il ressort tant du bulletin d'impôt déferé que des explications, des parties en cause convergentes sur ce point, que le minimum forfaitaire à titre de frais d'obtention de 540 euros a été déduit du montant brut des revenus de Madame par le bureau d'imposition. Etant donné que le montant de 170 euros payé à titre de cotisation à l'ordre des médecins est inférieur au minimum forfaitaire de 540 euros, dont Madame a d'ores et déjà bénéficié, c'est à juste titre que le délégué du gouvernement a soutenu que le montant de 540 euros se serait substitué à celui de 170 euros, de sorte qu'il n'y a pas lieu de déduire le montant de 170 euros du revenu de Madame en vue de déterminer le taux d'imposition applicable aux revenus de Monsieur Il s'ensuit que le recours est à déclarer non fondé pour autant qu'il concerne les frais payés à titre de cotisation à l'ordre des médecins.

Quant au montant de 1.982,40 euros, payé à titre de frais de déplacement que le demandeur entend déduire, il convient de prime abord de préciser qu'aux termes de l'article 105 bis LIR : *« (1) Les frais de déplacement du contribuable entre son domicile et le lieu de son travail sont déductibles comme frais d'obtention (...) »*. Ledit article précise par ailleurs que les frais de déplacement s'établissent en fonction de l'éloignement entre le chef-lieu de la commune sur le territoire de laquelle le salarié est domicilié et celui du lieu de son travail et que l'éloignement se mesure en unités d'éloignement exprimant les distances kilométriques en ligne droite entre les divers chefs-lieux de commune. La déduction forfaitaire par unité d'éloignement est fixée à 99 euros par année d'imposition. Par ailleurs, en vertu de l'article 107 bis LIR :

« Pour les revenus provenant de l'exercice d'une occupation salariée, il est déduit à titre de frais de déplacement une déduction forfaitaire minimum de 396 euros ».

En l'espèce, il n'est pas contesté par les parties en cause que le bureau d'imposition a déduit du revenu de Madame, à prendre en compte pour la détermination du taux d'imposition applicable aux revenus indigènes des époux ..., le montant forfaitaire minimum de 396 euros. Le demandeur entend cependant déduire 1.982,40 euros du revenu de son épouse, au lieu du simple montant forfaitaire minimum et verse à ce sujet des pièces en annexe de son mémoire en réplique, dont notamment un itinéraire, suivant lequel la distance entre le chef lieu de la commune où son épouse est domiciliée et de la commune du lieu de travail de son épouse serait de 32 km. Le même itinéraire, établi par le demandeur, indique comme lieu d'arrivée, partant comme lieu de travail de l'épouse du demandeur, la commune d'Uccle. A cet égard, force est toutefois au tribunal de constater que le lieu où l'épouse du demandeur travaille effectivement n'est indiqué sur aucune pièce figurant au dossier. S'il ressort certes d'une fiche de l'administration fiscale belge que le débiteur des revenus de l'épouse du demandeur est le ...situé à ..., il n'en demeure pas moins que cette adresse ne correspond pas nécessairement au lieu de travail quotidien et effectif de l'épouse du demandeur et que l'adresse dudit lieu ne ressort d'aucune autre pièce du dossier. Dès lors, à défaut d'élément supplémentaire et concret relatif au lieu de travail de l'épouse du demandeur, le bureau d'imposition a valablement pu se limiter à déduire le minimum forfaitaire de 396 euros des revenus de Madame, de sorte que le recours est à déclarer non-fondé en ce qu'il concerne les frais de déplacement.

Quant au montant de 580 euros versé à titre de cotisations pour un plan d'épargne-pension, que le demandeur entend déduire des revenus de son épouse, force est d'abord de constater que contrairement aux affirmations du délégué du gouvernement la législation fiscale luxembourgeoise permet la déduction en tant que dépenses spéciales, des cotisations personnelles payées par le salarié, dans le cadre d'une retraite complémentaire constituée par l'entreprise pour ses salariés, ainsi que dans le cadre d'un plan d'épargne-vieillesse souscrite par le contribuable à titre individuel. Aux termes de l'article 111bis LIR : *« (1) Sont déductibles au titre d'un contrat individuel de prévoyance-vieillesse, les versements effectués auprès d'une compagnie d'assurances ou d'un établissement de crédit et destinés à alimenter des produits spécialement créés aux fins du présent article. Ces produits ne peuvent recevoir que des versements déductibles dans les conditions et limites définies ci-après.*

Un règlement grand-ducal détermine les produits admis dans le cadre du présent article et précise les modalités et conditions minimales d'investissement à respecter au niveau de la politique d'investissement des produits visés. (...) ». L'article 111bis LIR ainsi que le règlement grand-ducal du 25 juillet 2002 portant exécution de l'article 111bis, alinéa 1^{er} LIR, prévoient que les cotisations payées au titre d'un contrat individuel de prévoyance-vieillesse sont déductibles, à condition toutefois que la durée minimale de souscription dudit contrat soit d'au moins dix ans, que la prestation soit payable au plus tôt à l'âge de soixante ans, que le remboursement anticipé de l'épargne soit exclu, à l'exception des cas de maladie grave et d'invalidité, que la prestation soit payable au plus tard à l'âge de soixante-quinze ans et enfin que la limite d'âge pour souscrire un contrat soit de soixante-cinq ans accomplis au 1^{er} janvier de l'année de la souscription.

En l'espèce, le demandeur a versé en cause un certificat émanant d'une société d'assurance attestant que le montant de 580 euros aurait été payé pour l'année 2004 dans le cadre d'un contrat épargne-pension. Ledit document ne précise cependant ni si la cotisation d'un montant de 580 euros a été payée par l'épouse du demandeur elle-même au titre d'un contrat-individuel de prévoyance-vieillesse, ni si les conditions posées par l'article 111 bis LIR et le règlement grand-ducal pris en son exécution sont remplies. Le tribunal est partant dans l'impossibilité de vérifier si les conditions imposées par l'article 111 bis LIR ainsi que le règlement grand-ducal pris en son exécution sont remplies, de sorte que le recours est à déclarer non-fondé en ce qu'il a trait aux cotisations payées dans le cadre d'un contrat d'épargne-vieillesse.

Enfin, le demandeur entend déduire des revenus étrangers de son épouse un montant de 1.493,28 euros, à titre d'impôts personnels payés en Belgique, en se fondant sur les articles 13 LIR et 105 (2) 7 LIR. Il affirme que s'il serait vrai que lesdits articles ne seraient applicables qu'aux résidents luxembourgeois, l'article 157ter LIR prévoirait expressément la possibilité d'une assimilation des contribuables non-résidents aux contribuables résidents.

Selon le délégué du gouvernement les articles 13 et 105 (2) 7 LIR ne sont pas applicables en l'espèce, étant donné qu'ils ne sont applicables qu'à des résidents luxembourgeois et que le demandeur est un non-résident.

A cet égard force est d'abord au tribunal de constater qu'il ressort d'une fiche versée en cause par le demandeur, et établie par l'administration fiscale belge que Madame est débitrice en Belgique d'un montant de 1.493,28 euros à titre d'impôts sur le revenu.

Aux termes de l'article 105 (2) 7 LIR : « *Constituent également des frais d'obtention : (...) 7. dans les conditions prévues à l'article 13, les impôts personnels étrangers* ». L'article 13 LIR quant à lui dispose : « (1) *En ce qui concerne les contribuables résidents, sont déductibles dans les différentes catégories de revenus nets les impôts personnels étrangers pour autant que lesdits impôts étrangers frappent des revenus nets imposables au Grand-Duché et non visés à l'article 156* ».

Dans la mesure où l'article 13 LIR auquel renvoie l'article 105 (2) 7 LIR se réfère expressément aux contribuables résidents, à l'exclusion de toute exception, l'application desdits articles est réservée aux contribuables résidents.

Toutefois, en l'espèce, le tribunal vient de retenir qu'il n'est pas contesté que Monsieur ... et son épouse ont été admis sur leur demande à être imposés collectivement et à être assimilés aux contribuables résidents luxembourgeois, sur le fondement de l'article 24 §4 de la Convention de 1971 et de l'article 157ter LIR. Dès lors que les époux ... sont assimilés aux contribuables résidents, ils peuvent bénéficier des dispositions réservées aux résidents et partant des articles 13 et 105 (2) LIR. Il s'ensuit qu'ils sont admis à déduire des revenus étrangers à prendre en compte pour la détermination du taux d'imposition, les impôts personnels étrangers payés par Madame en Belgique.

Le recours est partant à déclarer fondé pour autant qu'il vise les impôts personnels étrangers.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours est partiellement fondé, dans la mesure où il concerne la possibilité de déduire des revenus étrangers des époux ... qui sont à prendre en compte pour la détermination du taux d'imposition, les frais d'assurance-vie, s'élevant à un montant total de 736,18 euros et les frais d'assurance petits risques d'un montant de 852 euros, ainsi que les frais ayant trait à des impôts personnels étrangers, à hauteur de 1.493,28 euros.

Eu égard à l'issue du litige, il y a lieu de faire masse des frais et de les imposer pour moitié à chacune des parties.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours subsidiaire en réformation en la forme ;

le déclare partiellement fondé ;

partant, par réformation du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2004 émis le 24 décembre 2008 à l'égard de Monsieur ... dit qu'il y a lieu de prendre en compte, dans le cadre de la détermination du taux d'imposition applicable aux revenus des époux ... imposables au Luxembourg, à titre de dépenses spéciales et de frais d'obtention de Madame ..., les frais d'assurance-vie, s'élevant à un montant total de 736,18 euros et les frais d'assurance petits risques d'un montant de 852 euros, ainsi que les frais ayant trait à des impôts personnels étrangers, à hauteur de 1.493,28 euros

renvoie le dossier au bureau d'imposition pour exécution ;

pour le surplus, déclare le recours non justifié et en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours principal en annulation ;

fait masse des frais et les impose pour moitié à chacune des parties.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Françoise Eberhard, premier juge,
Anne Gosset, juge,

et lu à l'audience publique du 27 janvier 2011 par le premier vice-président, en présence du greffier assumé Sabrina Knebler.

s. Sabrina Knebler

s. Carlo Schockweiler